

組織管理会計の生成

— H.W.Quaintance の管理会計論の意義 —

吉 村 文 雄

1 はじめに

Quaintance 著の *Managerial Accounting : An Introduction to Financial Management* は、Quaintance 自身が編集者として1922年に公刊している *Business Management Series* に含まれている書物である。当シリーズの第1巻が S. Bell の著 *Theory and Practice of Accounting : Use in Managerial Control* であり、次の Quaintance につづく第3巻は、J. O. McKinsey 著の *Financial Management : Controlling the Finances of a Business* となる。このように、このシリーズはマネジメント・コントロールおよび財務管理のために執筆されたものとみることができる。また、同年に McKinsey が *Budgetary Control* を発行しているため、Quaintance はしばしば McKinsey と比較されてきた。しかし、両者の評価は別として、Quaintance がマネジメント・コントロールと財務管理に、とりわけ財務管理に強い関心を示していたことは、この著書が管理会計の制度的展開をみる上で看過できない論考としての意義をもつことをあらわしていると考えられる¹⁾。

2 Quaintance 管理会計論の特質

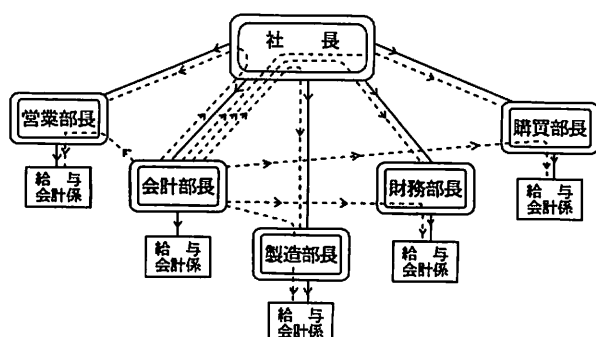
著書の表題に管理会計 (Managerial Accounting) を掲げて公刊した最初の論者は Quaintance であるといわれている²⁾。

Quaintance によれば、「管理会計 (managerial accounting) ないし統制のための会計は、貸借記入に換算されうるデータの取り扱いに制限されない。そ

の特徴は、企業の管理者が財政問題の予測と従業員間の協調関係を最大限に保証するために、企業活動を少なくともある程度までは指揮することができるようにデータを収集し、分類し、そして規則に従って表示することである⁽³⁾。」換言すれば、そこでの管理会計の特徴は、経営管理活動において直面する事柄を経営管理目的の視点から管理者の指揮活動に役立つデータに変換し、そのデータに分類と要約等の加工を施し、それを規則的に表示するための手段または方法ということになる。したがって、管理会計の範囲は企業の全分野に及ぶし、管理会計の方法はデータ表示の仕方に応じて可変的である。Quaintance は、管理会計の範囲と方法をこのようにとらえて、組織と管理つまり職能と責任者を関係づける問題から議論を始める。この展開は、他方において企業のすべての活動を経営管理活動と結びつけて把握する視点を表明しているので、その視点と相俟って「企業管理での最大の関心は、それ故に、効率的な労働力の組織を確保することである⁽⁴⁾」という主張へ導き、その観点から産業組織に共通の基本的特性を析出する。産業組織をライン組織か部門組織かに二分する組織形態観はそのような思考様式の下で示される。

ライン組織は、階層間にみられる個人的な命令系統による機能形態である指揮職能の観点から特徴づけられる組織の形態で、部門組織は、管理責任者（department heads）が権限を行使するときに関連する諸活動を同質のグループ単位に分類する方式に基づいて形成する組織の形態である。部門組織では、経営執行責任者（executive）から部門の管理責任者に至るラインに、ライン管理（line control）のみが存在するが、部門管理責任者の下には様々なコントロール形態が存在する。これに対し、以上の基本的な組織形態とは区別して扱われる第三の形態ともいうべき組織の位置関係が明らかにされる。職能組織（functional organization）がそれである。それは、ライン組織と部門組織の特徴を併せ持つものの、一般的な性格や行動のいずれかの面でそれらとは異なる特徴を有する。職能組織の位置関係は、図表1によって把握することができる。その組織図を見ると、会計部門の職能にその特徴が良く現れていることがわかる。この職能は、スタッフ的職能を遂行するという機能特性を持ちながらその責任を集中化する傾向がある。

図表 1



出所：H.W.Quaintance, *Managerial Accounting : An Introduction to Financial Management*, 1922. P.445.

Quaintance において、ライン、部門、および職能の各組織は、管理 (control) の必要により形成されるものである。とりわけ管理の形態がそのでの規定的要素になるとみなければならない。その関係は、組織図にも示されている。それによれば、職能組織の特徴は、ライン組織あるいは部門組織との相対的関係をみることによってとらえることができるようになっている。組織図に描かれている実線部分はライン管理を示し、破線部分は職能管理を示す。このように、組織は、管理の視点からラインと職能に区分認識され、それぞれの特徴は次ようになる。ライン管理は、常に職能管理を同道させることができるけれども、職能組織の側から行使する純粋な職能管理は、ライン管理を決して含まないのである⁽⁵⁾。見方を変えて、ライン管理が常に直接管理であるのに対し、職能管理は常に間接管理であるというのである。管理会計の機能は後者の間接管理としての管理思考に基づいて把握されることになる。Quaintance によれば、各種の職能グループは、責任の定着を不可避とするものであるし、管理会計では、元帳勘定 (ledger accounts) が職能基準で分類されなければならない⁽⁶⁾。このような思考による管理会計論は、管理会計が各グループ・部門の管理責任の範囲において、各個人に責任を負わせるあるいは各個人の責任の所在を明らかにするという見解に帰着することを可能にする。だが、この見方には、元帳勘定と管理職能の関係を平板に論ずるだけであれば説得的な論拠を欠くという問題がある。もとより、それは

管理会計に手段的な機能が内在するとみる会計観を前提にすることで成り立つものであるといわなければならないのである⁽⁷⁾。残念ながら、本書においてその点に関する言及が十分にされているわけではない。

ところで、このような会計職能の観点は、管理会計に一定の方法規準を与える可能性がある。Quaintance は、企業の基本要素は財貨とサービスであると規定している⁽⁸⁾。この規定によれば、財貨とサービスの生産と再生産の過程に対する経営管理活動を組織の基本的管理活動に位置づけていると解釈できるので、資源配分システムを焦点に置いているとみることができる。そうであれば、資源配分システムを基軸とした管理会計の形成の可能性を開きうるであろう。目指すは、財貨やサービスという資源の転換過程とそれに伴う管理組織問題との相互作用関係を計数的に把握することにある。そうでなければ、財貨やサービスの消費という生産行為において発生するコストそれ自体の動きをよりの確に把握することが不可能になると観念されることになるであろう。いうまでもなく、この資源配分システムの概念は、本書においても、配分可能な資源の調達から生産転換や交換に至る過程、および権限の調達と委譲の過程という二つのレベルで把握してある。前者の転換過程に関しては著者独自の分析視点に基づいて、購買、販売、会計、製造、および財務という五つのグループ活動に区分し、区別した各領域についてそれぞれ個別に論じるのである。転換過程に対するこのような認識の仕方は、予算編成の方法論にも反映することになり予算作成の開始点を購買部門あるいは販売部門のいずれかになるとするのである⁽⁹⁾。この予算編成方式の考え方は市場志向の立場によるものであることは明らかであるが、この場面での Quaintance の主張には先端性がみられる。結果的には販売予算を開始点としている。その点についての Quaintance の議論をみると、次のようである。予算作成の開始点は、事業環境の内容から選択された可能性をあらわしている。そこでは、直截に言えば、事業を取り巻く市場環境を売り手市場とみるか、買い手市場とみるかの判断が決め手になる。予算作成の手続きを販売予算から開始するとしたことは、買い手市場の優位性を認めたことになる。このように、そこでの議論は包括されていないとはいえ、さらなる展開の可能性は準備されていた。それは、理論の現実対応を目指すトレンドに属する。この視点は、

販売見積りの目的観にも現れて「利潤は、販売の時点でのみ実現されるのに対し、その実現を可能にする価値は、販売前の商品 (goods) に含まれていなければならない」とする⁽¹⁰⁾。まさに、当を得た見解である。そこでは、利潤獲得の機会とともに価値形成の有意味性を示唆しているように思われる。にもかかわらず、この視点を共同生産に結びつける展開を明確に示しえなかったのである。

後者の権限の委譲過程については、企業組織の部門編制だけをモデルにするのではなく持株会社でのグループ企業をもモデルにして、各機関に共通の機能が存在することを説くのである。管理会計の下では、より重要な共通機能が集合化あるいは集中化されて組織成員の管理下に置かれるととらえる。そして、そのことによって製品と手続きの標準化が可能になり、いずれも大幅に有用性を高めコストを下げることになるとして、管理機能による標準化展開の効用を説く⁽¹¹⁾。また、各部門の見積りが企業全体の中で受け入れられれば「この新しい共同見積りは、予算と呼ばれる。この予算は、執行管理者のリーダーシップの下に、各管理者が遂行することを約束したプログラムである⁽¹²⁾」と述べているように、資源配分システムの中に権限関係を含めている。この視点は管理会計の集中化機能との関係で看過できない。

このように、資源配分システムには、経済的な転換過程だけでなく社会的な過程つまり権限関係が設定されているとみることができる。そこでの議論には難点があるものの、市場志向の資源配分システムを予算編成の概念に取り込み、予算編成の内実と自律性を確保する道筋を示していることは Quaintance 管理会計論の特質として注目されなければならない。

3 会計情報と標準

管理会計は、この資源配分システムと相互補完の関係にあって一定の働き方をするとみなされる。本書は、「統一的な会計方法および統一的な報告書を通じて、職能のラインに適合する機能を働かせる会計を備える職能組織は、あらゆる部門の収益性と企業全体における収益性を示すだけでなく、企業が取り扱うすべての商品あるいはサービスの系列のためにもこの情報を確保す

ることができる⁽¹³⁾」と述べている。そのことは、測定システムとしての企業会計が資源配分システムを軸に行為する管理主体に有効な情報を提供しうるということを示したものである。その点は、支店や部門に統制勘定（controlling account）を設けること、およびそのようにして設定された勘定が支店で投下資本利益率のデータを提供するという事に言及していることによっても明らかである⁽¹⁴⁾。そこではとりわけ、コスト・センターと職能・責任ラインによる会計分類が重視される。このように、Quaintanceの構想による管理会計システムは、技術システムであるだけでなく財務システムでもある。そして、会計行為の可能性に関して、勘定と統計データは、一般に、道具（instruments）または手段（means）でなく、情報源として考えられるべきであるというのである⁽¹⁵⁾。このように、Quaintanceは企業会計の機能を経営管理の機能と峻別し、あくまでも目的適的な測定機能に限定するのである。道具あるいは手段としての会計を否定するのは、管理会計をコントロールのための会計と規定する場合にコントロールの意味合いと関連して表出される管理会計の手続きを指揮機能としてとらえる視点を排除することに由来する。その意味で、そこでの会計システムは規制的システムよりも構成的システムの側面が強調されているといえる。しかしながら、上の考え方は、管理会計システムへの関心を資源配分的行為に対する情報提供機能に集中させることになり、経営管理活動を動機づける側面に関する議論に関心を示せなくなる傾向を生むことに注意しなければならない。そこでは、企業会計と経営管理は相互補完の関係にあるものと考えられているものの、そうした会計の貢献的機能の面における実現可能性の展開が自明視された状態にあるとみることができる⁽¹⁶⁾。

その一方で Quaintance は標準について述べている。図表2の比較貸借対照表において示す見積りあるいは予算が標準とされるものである。この標準の考え方としては、次に示す二つの観点がある。それは、

- (1) 達成されるべき一定の目標
- (2) 達成可能と考えられる状態についての試案的な計算表、である。

第一番目の観点によれば、標準は射撃の際に標的を定めるように任意に設定される。命題の合理性は、第二義的なものになる。この場合、貸借対照表

図表 2 ENTERPRISE MACHINERY COMPANY
比較貸借対照表 1920-22年12月31日

項 目	1920年 実 績	構 成 比 率	1921年 実 績	構 成 比 率	増減率	1922年 見 積	構 成 比 率	見 積 増減率
資産：								
現 金	20,000	6.6	18,000	4.5	-10	25,600	7.6	42
受 取 手 形	40,000	13.2	50,000	12.4	25	85,000	25.2	70
受 取 勘 定	90,000	29.7	125,000	30.9	39	61,725	18.3	-51
製 品	83,500	27.7	145,200	35.9	74	95,400	28.3	-34
器 具 備 品	3,400	1.2	3,500	1.0	3	4,225	1.3	21
建 物	16,000	5.4	12,000	2.9	-25	15,000	4.5	25
土 地	50,000	16.2	50,000	12.4	0	50,000	14.8	0
負債・資本：	302,900	100.0	403,700	100.0	33	336,950	100.0	
支 払 勘 定	32,400	10.7	47,900	11.9	48	36,150	10.7	-25
支 払 手 形	60,500	20.0	140,300	34.8	132	75,600	22.4	-46
株式資本金	200,000	66.0	200,000	49.5	0	200,000	59.5	0
剰 余 金	10,000	3.3	15,000	3.7	50	24,000	7.1	60
未 配 利 益			500	0.1		1,200	0.3	140
	302,900	100.0	403,700	100.0	33	336,950	100.0	-17

出所：H.W.Quaintance, *op. cit.*, P.464.

は、過大見積りとなる傾向にある。第二番目の観点によれば、貸借対照表の標準は、それを見積もる関係者が将来の一定時点における経営状態の予想を立て、その結果を表す計算表であり、命題の合理性は重要事項である⁽¹⁷⁾。二つの観点のうち、関心の中心は、後者における合理的に達成可能な標準を設定することに置いている。本書において、合理性の意味は不明であるが、マネジメント・コントロールの観点が投影しているとみることができる。

以上にみるように、会計情報は標準のデータとしての役割をあたえられている。したがって、そこでの管理会計は、会計情報のありかたを調節する規則の展開として、つまり、上述の情報提供機能という認識の仕方の面では変わるところがないにしても、企業会計のルール形態としての面で体系的構成上次元を異にするものであると位置づけることができる。その内容は、比較貸借対照表の形式であらわされているように、端的に言えば、記録と標準である。この標準が経営管理活動にどのように適用されるのかという点に関する議論は十分でない。

4 部門見積りと予算編成

Quaintance の著書は、部門見積りの方法と問題点について述べている。ここでは、各部門の見積りを作成する場合の要件を取り上げて論ずるだけでなく、部門間の関係にも言及している。だが、別稿で取り上げる Mackinsey と比較した場合、ややインフォーマルなところがある。たとえば、販売と生産の関係について論じているところで、最終的な合意を得て予算に計上された販売必要量は、生産すべき割当量とする。その場合、生産管理者は、生産能力、製造時間、労働力、必要材料や操業コストを知るべきことを指摘している。しかし、単一製品の生産調整のほかに多種製品の生産・販売に伴う調整の問題を取り上げるものの、とりわけ、後者の問題は相関的な調整によって解決されなければならないが、予算会議での課題とするにとどめている。生産能力と生産コストの側から販売予算へ向けたその間における具体的な損益調整の方式については、ほとんど論じていない。また、「予算を編成しているときに、会計部長は見積りを収集し相互に関係づけるという特殊な職能を行使する。すなわち、彼はコントローラーの資格で行動する⁽¹⁵⁾」と述べている。にもかかわらず、コントローラーの職能を管理職能として明確に位置づけることをしていない。このように、以後に登場することになる諸論考に比べやや見劣りする部面がみられるが、各管理職能または各部門において生ずると考えられる問題とその解決法を見いだすことに力を注いだことと、管理会計概念の具体化を志向する議論を展開していることは注目される。

Quaintance の管理会計は、企業予算の範囲にとどまっているので、予算編成の方式が管理会計論の焦点に置かれることになる。したがって、そこでの企業予算論をみることは Quaintance の管理会計論の核心にふれることになる。以下で、それをみていくことにする。

本書に示されている予算システムでは、会計部門の管理者は、その他各部門の管理者が作成した部門見積りをすべて受け取れるように報告システムを整備し、その下で各部門の管理者から社長宛に提出することになっている部門見積りの複写をすべて受け取り、次のように集合計算を行う必要がある。つまり、部門見積りに基づいて見積貸借対照表と見積損益計算書を作成する

ことになるが、この見積財務諸表を作成する手順は、次のようになる¹⁹⁾。

開始貸借対照表→次年度に予定される取引の貸借仕訳表作成→見積貸借対照表・見積損益計算書の作成

開始貸借対照表は、次年度予算編成の作業や会議が年度途中で実施されるため、当該年度末での貸借対照表の実績を予想して算定し作成したものになる。次年度の予定取引の総合仕訳表は、予算期間の総取引を上述の部門見積表に基づいて仕訳表にして示したものである。それらの一連の手続きを簡略化してあらわしたものが図表3、図表4、図表5である。開始貸借対照表をこの予定取引に基づいて修正し、見積貸借対照表と見積損益計算書を作成することになる（図表6、図表7）。最後に、両年度にわたる比較貸借対照表を作成する（図表8）。この比較貸借対照表の形式は、予算の執行期間中に把握される実績と当該年度の予算との比較を可能にするものである。Quaintance は、図表2により説明しているように、過去の実績を示す貸借対照表を次年度の予算編成の基礎資料とするのである。上記の図表2は、過去2年間の実績、構成比率、および増減率という財務指標と見積貸借対照表との比較を可能にする計算表を示している。

図表2の比較貸借対照表上の見積りは標準であり、その構成比率が希望比率（desired ratio）をあらわす。最後の欄の増減率は標準の達成度に注意させる項目である。過年度の実績項目を並記するのは、年度期末の業績を予測するための基礎指標を提供するためである。しかしながら、必ずしもこれにこだわる必要はない。なぜなら、見積りの必要を述べるところで、過年度の業績データを調査することから得られる利点を認めた上で、新しい会計システムの導入に言及している。それは計算の基礎を現在・未来の要件におくものであり、たとえば見積貸借対照表を設計する問題のように、将来の要件を充足すべきなら、将来の事象をあらわす諸条件から見積りを作成すべきことが強調される。ここには計画設定の思考がある。しかし、それだけではなく、予算の執行過程での修正行為にも言及している。各月末または各四半期末のような中間期日の見積貸借対照表が同様に作成できれば、各期末の実際貸借対照表と当該時点の見積貸借対照表とのずれは、実績の年度間同期比較よりもはるかに標準の誤差を示す信頼できる指標になるという。そして、この指

図表3 部門見積要約
収 益 見 積

項 目	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期	年 度
売 上 高	\$ 15,000	\$ 164,000	\$ 45,000	\$ 8,500	\$ 232,500
雑 収 入	450	350	350	250	1,400
合 計	\$ 15,450	\$ 164,350	\$ 45,350	\$ 8,750	\$ 233,900

費 用 見 積

項 目	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期	年 度
部 門 費					
販 売	\$ 1,600	\$ 4,500	\$ 2,550	\$ 1,350	\$ 10,000
購 買	1,125	1,025	925	925	4,000
製 造	16,000	26,800	5,700	3,500	52,000
運 送	2,000	2,750	2,400	850	8,000
会 計	1,250	1,275	1,257	1,200	5,000
財 務	3,800	3,800	3,800	3,600	15,000
使用材料	11,200	9,200	2,000	1,600	24,000
	\$ 36,975	\$ 49,350	\$ 18,650	\$ 13,025	\$ 118,000
設 備 費	3,085	3,165	2,820	2,820	11,890
	\$ 40,060	\$ 52,515	\$ 21,470	\$ 15,845	\$ 129,890
見積純利益					
追加利子		*	\$ 180	\$ 425	
最終見積					\$ 104,010 605 \$ 103,405

* 予算会議で追加された支払利子。見積貸借対照表を参照せよ。

現 金 見 積

項 目	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期	年 度
現 金 有 高	\$ 3,500				\$ 3,500
収 入 額	35,400	\$ 40,650	\$ 59,650	\$ 47,200	182,900
支出可能額	\$ 38,900	\$ 42,875	\$ 49,875	\$ 65,525	\$ 186,400
所 要 額	36,675	52,650	31,550	15,425	136,300
残 高	\$ 2,225	\$ -9,775	\$ 18,325	\$ 50,100	\$ 50,100

出所：H.W.Quaintance, *op. cit.*, P.514.

標に基づく原因の調査と組織成員の部門間移動の可能性について述べる。したがって、希望比率は、年度の途中における実際貸借対照表と見積貸借対照

図表 4 予定取引の仕訳表

(借方)		(貸方)	
受 取 勘 定	\$ 232,500	売 上 高	\$ 232,500
購 買	25,600	支 払 勘 定	25,600
受 取 勘 定	1,400	受 取 利 息	400
		賃 貸 料	1,000
部 門 買	118,000	支 払 勘 定	94,000
		購 買	24,000
部 門 費	3,500	支 払 勘 定	3,500
諸 税 金	3,000	未 払 税 金	3,000
支 払 利 息	1,640	未 払 利 息	1,640
保 險 料	1,500	前 払 保 險 料	1,500
減価償却費—建物	400	減価償却引当金	1,050
減価償却費—機械	650		
貸 倒 償 却 金	1,200	貸 倒 引 当 金	1,200
現 金	182,900	受 取 勘 定	172,400
		受 取 手 形	10,500
未 払 税 金	3,500	現 金	136,300
未 払 利 息	800		
支 払 手 形	7,000		
支 払 勘 定	125,000		
購 買	22,500	製 品	22,500
製 品	24,100	購 買	24,100

図表 5 XYZ 会社

貸借対照表 1921年12月31日

現 金	\$ 3,500	支 払 勘 定	\$ 7,000
製 品	22,500	支 払 手 形	16,000
受 取 勘 定	70,500	借 入 金	20,000
受 取 手 形	12,000	未 払 税 金	1,500
前払保険料	2,000	株式資本金	80,000
建 物	4,000		
機 械	5,000		
土 地	5,000		
	<u>\$ 124,500</u>		<u>\$ 124,500</u>

出所：H.W.Quaintance, *op. cit.*, P.515.

表との比較によっても把握できる標準の誤差をある程度許容範囲に含む財務指標と見なすことができるであろう⁽²⁰⁾。この点について、Quaintance 自身が明瞭に述べているわけではないが、それはまさに合理的に達成可能な標準を

図表 6 XYZ 会社

見積貸借対照表 1922年12月31日

現金		\$ 50,100	支払勘定	\$ 5,100
受取勘定	\$ 132,000		支払手形	9,000
貸倒償却	1,200	130,800	長期借入金	20,000
受取手形		1,500	未払税金	1,000
製品		24,100	未払利息	840
前払保険料		500	株式資本金	80,000
建物	\$ 4,000		剰余金	104,010
減価償却費	400	3,600		
機械	5,000			
減価償却費	650	4,350		
土地		5,000		
		<u>\$ 219,950</u>		<u>\$ 219,950</u>

*注 一時借入金の支払いと債権償還が最終的に予算として承認されたことにより
現金在高は \$ 34,495, 借入金は \$ 5,000, 剰余金は \$ 103,405となる。

図表 7 XYZ 会社

見積損益計算書 1922年1月1日-12月31日

保険料	\$ 1,500	売上高	\$ 232,500
減価償却費-建物	400	受取利息	400
減価償却費-機械	650	貸貸料	1,000
部門費	121,500		
諸税金	3,000		
貸倒償却	1,200		
支払利息	1,640		
純利益	104,010		
	<u>\$ 233,900</u>		<u>\$ 233,900</u>

*注 追加利子支払いが最終的に予算として承認されたことにより支払利子勘定は
\$ 2,245, 見積純利益は \$ 103,405にかわる。

出所: H.W.Quaintance, *op. cit.*, P.516.

意味するものであるといえる。

この比較貸借対照表の形式による予算である見積貸借対照表は、既述のとおり、合理的で達成可能な標準を意味するものであるが、開始貸借対照表→予定取引の仕訳表→見積財務諸表という一連の計算手続きを経営管理活動と関連づける展開は、歯応えのあるものとはいえない。そこでの議論が、貸借対照表中心に展開する予算編成手続きに関するものであることも否定できない。そうであっても、本書において展開している予算編成手続きは、諸取引

図表 8 XYZ 会社
比較貸借対照表 1921-1922年

	1921年 12月31日実績	構 成 比	1922年 12月31日見積	構 成 比	増 減
資 産					
現 金	\$ 3,500	2.8	\$ 34,495	16.9	\$ 30,995
受 取 勘 定	70,500	56.7	130,800	64.0	60,300
受 取 手 形	12,000	9.6	1,500	.7	10,500
製 品	22,500	18.1	24,100	11.8	1,600
前払保険料	2,000	1.6	500	.3	1,500
建 物	4,000	3.2	3,600	1.8	400
機 械	5,000	4.0	4,350	2.1	650
土 地	5,000	4.0	5,000	2.4	0
合 計	\$ 124,500	100.0	\$ 204,345	100.0	
負債・資本					
支 払 勘 定	\$ 7,000	5.6	\$ 5,100	2.5	- \$ 1,900
支 払 手 形	16,000	12.8	9,000	4.4	- 7,000
借 入 金	20,000	16.1	5,000	2.4	- 15,000
未 払 税 金	1,500	1.2	1,000	.5	- 500
未 払 利 息			840	.4	840
株式資本金	80,000	64.3	80,000		
剰 余 金			103,405	89.8	103,405
合 計	\$ 124,500	100.0	\$ 204,345	100.0	

出所：H.W.Quaintance, *op. cit.*, P.517.

についての勘定網による記録と簿記機構による期間総合を内容に含むことを示唆している。Quaintance が「予算システムの本質は、様々な部門管理者の諸活動を調整することと食い違った行動を彼らがとらないようにすることである⁽²¹⁾」と述べていることは、企業会計を実質的に整序化している予算システムが、部門という集団の管理責任者および各管理責任者相互の活動を調整しコントロールする機能をも発揮すること、そしてその機能が企業予算の影響力であることを強調したものといえる。そこから、簿記機構を領域に含む企業会計と管理者に対する管理が予算システム、ひいては管理会計システムを支える制度的基礎として認識していたと解することができる。それは漠然とした予算統制様式の形成を意味する。

会計部門それ自体におけるコントロールの方法は十分に明らかにしているとはいえないが、各職能を調整する内部チェック機構と会計作業の正確性は

コントロールの唯一の手段であり、統一的な会計方法と報告書はすべてコントロールのためにあると見解を表明しているので、管理会計が何に貢献すべきかという問題意識の一端をそこから窺い知ることができる。ちなみにここでは、コントロールのために重要なデータの収集と組合わせに会計担当者は、能動的に当たるべきことが強調されているのである⁽²²⁾。このように、管理会計はコントロールの問題に貢献すべきことの重要性は明白である。本書は、この問題を組織の問題として具体的に展開しているので、企業全体と各管理職能との調整が重要な課題として認識されることになる。それは、見積貸借対照表としての標準と実施の整合性の問題でもある。本書では、これを企業全体の調整問題と各管理職能の固有の問題としてとらえ、前者に標準としての見積財務諸表を、後者に標準としての部門プログラムを布置することによって解決を図ろうとしたといえる。問題解決の方法として、過年度の貸借対照表の分析による財務指標を基礎資料に置いて部門見積を予定取引として把握し、その下で進める見積貸借対照表の算定手続きをとおして部門間調整と直接管理の方法により総合的にコントロールする、さらに各職能の意味を理解させるようなデータを含む表を部門プログラムとして作成するのである。本書において、管理会計が扱う統計データは、問題に関連するものでなければならないとされている。すなわち、目的を促進するものでなければならないというだけでなく、その目的との関連をあらわす方法で提供されなければならない⁽²³⁾。管理会計が提供する情報は、問題の定義と解決に役立つものでなければならないのである。管理会計それ自体の機能は、それ故に、測定と伝達となる。

5 Quaintance 管理会計論の意義

本書は、既述のように、管理会計の範囲と目的を明らかにするために論じたものである。だがそこには、そのように管理会計の本質的特徴を概念的に示すことのほかに、もう一つの事柄があった。それは、管理会計が取り扱う企業問題の種別に注意を促し、そのような諸問題を解決する手段と方法を示唆することにある⁽²⁴⁾。その点に関する指摘の仕方には、それ故にいささかトー

ンの弱さ、つまり十分に認識していないことを感じさせるところがあるといわざるを得ないが、問題解決プロセスの概念を管理会計論に導入した最初の論者である点に変わりはない⁽²⁵⁾。

著者は、会計職能の位置づけ、経営管理職能の分析、比較貸借対照表による予算編成手続きを説明することによって、管理会計論の展開に明確なかたちを与えている。会計職能は、企業の個別の職能においておよび各職能間の関係づけに伴って、生ずると考えられる諸問題の解決に必要なとされるデータを収集、分類、および要約する手段と方法を考案する任務を負わされているとされる。そのようなシステムによって案出される管理会計技法は、問題を解決するためだけに役立つ用具(tool)となるだけでなく、問題の定義にも貢献しうるものと把握されている。また、統一的な会計方法と報告書がコントロールの目的で運用されること、および会計業務の最高のフェーズ（たとえば、会計監査など。）で最も価値のある特徴は、主としてコントロールの問題に関するものであることを指摘している⁽²⁶⁾。Quaintance は、こうして、管理会計のコントロール目的に、問題解決目的と同様に強い関心を示す。このように、Quaintance の管理会計論は、コントロールと問題解決と情報提供という準拠枠によって企業予算を中心に論じている点に特徴がある。だが、コントロールを問題解決や情報提供と関連づける議論は明瞭でなく、むしろ、問題解決プロセスを企業予算と関連づける側面が強調されている。そこでは、管理実践における管理会計の動員可能性は、管理会計のあり方を規制するルールを展開としての緊張関係においてではなく、むしろ、経営管理職能への情報提供を媒介にして企図されることになる。換言すれば、管理会計技法の中に企業予算を位置づけているが、そこではその手続きと機能の面を指摘するにとどまり、本書において標榜された財務管理それ自体の分析との関連において明確に議論を展開することはなかった。

6 おわりに

管理会計のコントロール目的と問題解決目的を両面においた理論として展開しているのが Quaintance の管理会計論である。だが、問題解決のために

提供される会計データが、その経路を媒介にして、つまり間接的に組織コントロールにどのような影響を与えるか、あるいは組織成員のニーズをいかに充足するかという相関関係は、描かれていない。それは、管理会計の規範的側面に議論の重心が置かれていて、構成的側面を明確にとらえる視点が欠けていることを意味する。Quaintance の管理会計論は、このように完全には定式化されていないだけでなくダイナミックな展開にも欠けるところがある。とはいえ、今日の管理会計の定義にもみられる基本的なタームである経営管理者と問題解決の見地を明確に打ち出しているの、その面でこの所論は先駆的役割を果たしたとみることができる。

注

- (1) 本書の冒頭部分で、本書を立案したとされる前シカゴ大学教授で当時は公認会計士として事務所を開設していた G.E.Frazer を紹介している個所において、彼のこれまでの経験が経営管理に必要な知識や主要問題の提案にあたって役立っていると述べている。Frazer は、本シリーズの人選も行っているの、編集者として企画に係わった Quaintance の作業に影響を与えたとみることができるであろう。

Cf. H.W.Quaintance (ed.), *Business Management Series*, American Technical Society, 1922.

- (2) この点については、次を参照。辻 厚生『管理会計発達史論』有斐閣 1971年、288頁。伊藤 博『管理会計の世紀』同文館、1992年、123頁。なお、本稿は両著書を参照していること、および両著書から示唆を受けたことを記しておきたい。
- (3) H.W.Quaintance, *op. cit.*, p. 443.
- (4) *Ibid.*, p. 443.
- (5) *Ibid.*, p. 444-445.
- (6) *Ibid.*, p. 446.
- (7) 貨幣としての資本のフローを写像する側面についての議論が必要になる。
- (8) *Ibid.*, p. 452.
- (9) *Ibid.*, p. 491.
- (10) *Ibid.*, p. 495.
- (11) *Ibid.*, p. 447.
- (12) *Ibid.*, p. 447.
- (13) *Ibid.*, p. 448.
- (14) *Ibid.*, p. 449.
- (15) *Ibid.*, p. 451.
- (16) ここでは、原価計算、複式簿記および標準の構成的システムと予算システムとして

の規制的システムが調整および統制の経営管理活動に貢献する側面を管理会計の手段的・貢献的機能としている。これについては、次の論文を参照のこと。拙稿「管理会計へのアプローチ」『金沢大学経済学部論集』, 第19巻第1号, 1998年, 1-20頁。

⑪ *Ibid.*, p. 465.

⑫ *Ibid.*, pp. 509-510.

⑬ 見積財務諸表の作成手順をこのように簡略化して示したのは、次の著書が最初である。辻 厚生, 前掲書, 296頁。

⑭ H.W.Quaintance, *op. cit.*, pp. 466-470.

⑮ *Ibid.*, p. 518.

⑯ *Ibid.*, p. 520.

⑰ *Ibid.*, p. 519.

⑱ *Ibid.*, p. 518.

⑲ Quaintance 以前の組織に関する管理会計論者として, C. U. Carpenter の論考があるが、彼の業績は断片的で体系性に欠けるところがある。これについては、次の著書を参照。辻 厚生, 前掲書, 194-214頁。

⑳ H.W.Quaintance, *op. cit.*, p. 520.